

# Beschluss vom 05. Mai 2011, X B 149/10

## Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2

vorgehend FG Münster, 06. Juli 2010, Az: 11 K 4448/06 G

## Leitsätze

1. NV: Für die Prüfung, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, ergibt sich aus dem BMF-Schreiben vom 20. Dezember 1990 (BStBl I 1990, 884) zwar eine Höchstgrenze von zehn Jahren für den Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung des einzelnen Objekts, nicht aber eine entsprechende Obergrenze für den zeitlichen Abstand zwischen dem Erwerb des ersten und der Veräußerung des letzten Grundstücks .

2. NV: Bei der Prüfung, ob die Drei-Objekt-Grenze überschritten ist, dürfen auch Veräußerungen (als Zählobjekte) einbezogen werden, die in festsetzungsverjährter Zeit stattgefunden haben .

## Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) erwarb am 15. August 1989 die in G belegenen, einander unmittelbar benachbarten, aber grundbuchlich selbständigen unbebauten Grundstücke mit den Flurnummern 67 und 91. Er bilanzierte sie zunächst im Sonderbetriebsvermögen einer Baumarkt-KG, an der er beteiligt war. Zum 31. Dezember 1992 entnahm er sie in das Privatvermögen. Mit Verträgen vom 7. September 1994 verkaufte er das Flurstück 67 an eine GmbH und das Flurstück 91 an einen Herrn J.
- 2 Am 9. Mai 1996 erwarb der Kläger die in C belegenen, mit Fabrikgebäuden bebauten Grundstücke mit den Flurnummern 831, 834 und 1103. In mehreren Zeitungsinseraten, deren erstes am 29. Juni 1996 erschien, bot die H-Haus-KG, an der der Kläger beteiligt ist, die Grundstücke zum Kauf an. Der Kläger verkaufte die Flurstücke 831 und 834 am 29. Dezember 1998 und das Flurstück 1103 am 22. Dezember 1999.
- 3 Das seinerzeit zuständige Finanzamt sah die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels als erfüllt an und erließ einen entsprechenden Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr 1999. Dabei fasste es die in C belegenen Flurstücke 831 und 834 zu einem einzigen Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze zusammen.
- 4 Im Einspruchs- und Klageverfahren brachte der Kläger vor, er habe hinsichtlich beider Grundstückskomplexe ursprünglich langfristige Vermietungen in unterschiedlichen Varianten angestrebt. Diese Pläne hätten sich allerdings nicht realisieren lassen. Die beiden Parzellen in G stellten eine wirtschaftliche Einheit dar und seien damit nur als ein einziges Objekt anzusehen, so dass er insgesamt nicht mehr als drei Objekte veräußert habe. Ohnehin sei die Fünf-Jahres-Frist überschritten; deren Verlängerung komme nur bei besonderen Umständen in Betracht, die hier nicht gegeben seien. Zudem sei für die Erhebungszeiträume bis 1994 Festsetzungsverjährung eingetreten, so dass Sachverhalte aus dieser Zeit nicht mehr berücksichtigt werden dürften.
- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Der Kläger habe innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von fünf Jahren und dreieinhalb Monaten mindestens vier Objekte verkauft. Alle vier Objekte seien wiederum in engem zeitlichen Zusammenhang zu ihrem Erwerb --mit einem maximalen Abstand von fünf Jahren und drei Wochen-- veräußert worden. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung seien die Fünf-Jahres-Zeiträume nicht als starre Grenzen anzusehen. Im Streitfall seien sie aufgrund der umfangreichen Branchenkenntnisse des Klägers im Immobilienbereich geringfügig auszudehnen. Diese Branchenkenntnisse folgten sowohl aus den Betätigungen des Klägers als Gesellschafter bzw. Geschäftsführer mehrerer Baumärkte und "Baufirmen" sowie aus seinem umfangreichen im Privatvermögen gehaltenen Grundbesitz. Auch die in festsetzungsverjährter Zeit vorgenommenen Veräußerungen seien im Rahmen der Gesamtwürdigung des Verhaltens des Klägers im Streitjahr

zu berücksichtigen. Der Kläger habe die Indizwirkung des engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Erwerb und Veräußerung bzw. zwischen den einzelnen Veräußerungen nicht widerlegen können. Hierfür wären objektive Umstände erforderlich gewesen; die bloßen Erklärungen des Klägers über seine abweichenden Nutzungsabsichten seien hingegen nicht ausreichend.

- 6 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache, Divergenz sowie wegen eines Verfahrensmangels.
- 7 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) hält die Beschwerde für unbegründet.

## Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Beschwerde ist unbegründet.
- 9 Keiner der vom Kläger geltend gemachten Zulassungsgründe ist tatsächlich gegeben.
- 10 1. Dies gilt zunächst für die verschiedenen vom Kläger formulierten Rechtsfragen, aus denen er die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) ableiten will.
- 11 a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (BFH-Beschlüsse vom 10. September 2003 X B 132/02, BFH/NV 2004, 495, unter 1., und vom 14. November 2005 II B 51/05, BFH/NV 2006, 305, unter II.1.).
- 12 b) Der Kläger formuliert als erste klärungsbedürftige Rechtsfrage, ob von einem gewerblichen Grundstückshandel auch dann gesprochen werden könne, "wenn Grundstücke bei ihrem anfänglichen Erwerb steuerlich nicht etwa im Privatvermögen, sondern im Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen erfasst werden, wobei die Einordnung als langfristig zu nutzendes Betriebsvermögen durch die Bilanzierung seitens des Steuerpflichtigen im Anlagevermögen dokumentiert wird, und die Buchung im Anlagevermögen --anders als im Fall des Umlaufvermögens-- zugleich gegen eine bedingte oder gar unbedingte Veräußerungsabsicht spricht". Mit dem Ausweis im Anlagevermögen habe er sich "verbindlich auf die dauerhafte Nutzung der Grundstücksobjekte zur Fruchtziehung ... festgelegt".
- 13 Die schlüssige Darlegung der Klärungsbedürftigkeit erfordert ein konkretes und substantiiertes Eingehen darauf, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Rechtsfrage umstritten ist (BFH-Beschlüsse vom 7. April 2005 V B 39/04, BFH/NV 2005, 1585, unter 2.a, und vom 21. Juli 2005 II B 78/04, BFH/NV 2005, 1984). Daran fehlt es. Die Beschwerdebegründung enthält keinerlei Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung und Literatur, die zu der vom Kläger aufgeworfenen Rechtsfrage ergangen ist.
- 14 Im Übrigen bleibt nach dem Vorbringen des Klägers unklar, weshalb der Ausweis im Anlagevermögen bindende Wirkung für eine künftige dauerhafte Nutzung der Grundstücke entfalten soll. Offensichtlich war der Kläger trotz der von ihm behaupteten Bindung nicht daran gehindert, die Grundstücke innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs mit ihrem Erwerb frei und unbeschränkt zu veräußern.
- 15 c) Ferner hält es der Kläger für klärungsbedürftig, ob von einem gewerblichen Grundstückshandel auch dann gesprochen werden kann, "wenn der Verkauf eines Objekts zwar außerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums erfolgt, jedoch aufgrund der Existenz von weiterem (langfristig genutzten) betrieblichen Grundvermögen eine 'einschlägige' Branchenkenntnis des Steuerpflichtigen als weiteres Indiz für dessen bedingte Veräußerungsabsicht angesehen wird, obwohl zugleich auch umfangreiches (langfristig genutztes) privates Grundvermögen des Steuerpflichtigen besteht, dessen Indizwirkung zu Gunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden muss".
- 16 Im Kern begehrt der Kläger mit diesem Vorbringen --wie aus seinen weiteren Erläuterungen hervorgeht--, das Vorhandensein umfangreichen Grundbesitzes im Privatvermögen als Indiz gegen eine bedingte Veräußerungsabsicht zu werten. Damit gibt er indes im Stile einer Revisionsbegründung lediglich zu erkennen, dass er die Auffassung des FG --das die Branchennähe sowohl aus der betrieblichen als auch aus der privaten Betätigung im Immobilienbereich abgeleitet hat-- in diesem Punkt für falsch hält, legt aber nicht die grundsätzliche Bedeutung dieser Rechtsfrage dar.

- 17** d) Zudem formuliert der Kläger die Rechtsfrage, ob sich in Anwendung des Schreibens des Bundesministers der Finanzen (BMF) vom 20. Dezember 1990 (BStBl I 1990, 884, Rz 10), ggf. in Verbindung mit dem Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung, eine strikt zu beachtende absolute Obergrenze von zehn Jahren zwischen dem Erwerb des ersten Grundstücks und der Veräußerung des letzten Grundstücks ergebe.
- 18** Dabei hat der Kläger jedoch --worauf das FA zutreffend hinweist die genannte Verwaltungsanweisung missverstanden. Die dort genannte Höchstfrist von zehn Jahren bezieht sich auf Fallgestaltungen, in denen zwischen Erwerb und Veräußerung des einzelnen Objekts zwar ein Zeitraum von mehr als fünf Jahren liegt, aber aufgrund weiterer Umstände auf eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht geschlossen werden kann. Mit dem zeitlichen Abstand zwischen dem Erwerb des ersten und der Veräußerung des letzten Grundstücks befasst sich das vom Kläger angeführte BMF-Schreiben hingegen nicht.
- 19** e) Schließlich rechtfertigt auch die weitere vom Kläger aufgeworfene Rechtsfrage, ob der Eintritt der Festsetzungsverjährung die Berücksichtigung früherer Erwerbe und Veräußerungen als Zählobjekte ausschliesse, nicht die Zulassung der Revision.
- 20** Ob eine Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze Indizwirkung für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels entfaltet, lässt sich naturgemäß erst nach der vierten Veräußerung feststellen. Die vierte Veräußerung stellt zwar kein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung dar (BFH-Urteil vom 6. Juli 1999 VIII R 17/97, BFHE 189, 302, BStBl II 2000, 306); sie lässt im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung der Betätigung des Steuerpflichtigen aber bereits dessen im Zusammenhang mit dem ersten Objekt entfaltetten Aktivitäten als gewerblich erscheinen (BFH-Urteil vom 20. April 2006 III R 1/05, BFHE 214, 31, BStBl II 2007, 375, unter II.3.d).
- 21** Bei derartigen Gesamtwürdigungen sind aber auch die Verhältnisse bereits abgelaufener Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume einzubeziehen, und zwar unabhängig davon, ob für diese Zeiträume noch die verfahrensrechtliche Möglichkeit zum Erlass von Änderungsbescheiden besteht oder nicht. Das FG hat insoweit zutreffend die Rechtsprechung zur --parallel gelagerten-- Frage der Gesamtwürdigung zur Feststellung des Vorhandenseins oder Fehlens der Gewinnerzielungsabsicht (z.B. BFH-Urteil vom 22. April 1998 XI R 10/97, BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663) herangezogen.
- 22** 2. Die Revision ist auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen.
- 23** Der Kläger entnimmt den BFH-Urteilen vom 19. Februar 2009 IV R 8, 9/07 (BFH/NV 2009, 923, unter II.B.2.d) und IV R 12/07 (BFH/NV 2009, 926, unter II.2.b dd) den Rechtssatz, dass allein die Branchennähe eines Steuerpflichtigen im Regelfall nicht die Annahme einer von Anfang an bestehenden Veräußerungsabsicht trotz Nichtüberschreitens der Drei-Objekt-Grenze rechtfertigt.
- 24** Dem stellt er den vom FG gebildeten Rechtssatz gegenüber, wonach bei einem Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze die Branchennähe des Steuerpflichtigen eine geringfügige Ausdehnung des Fünf-Jahres-Regelzeitraums rechtfertigen kann.
- 25** Diese beiden Rechtssätze stehen --worauf das FA zutreffend hinweist-- nicht in Widerspruch zueinander, was aber Voraussetzung für die Annahme einer Divergenz wäre. Denn der Rechtssatz des BFH betrifft Fälle, in denen weniger als vier Objekte veräußert werden; der Rechtssatz des FG ist demgegenüber auf Fälle beschränkt, in denen mindestens vier Objekte veräußert werden.
- 26** 3. Die vom Kläger erhobene Verfahrensrüge genügt nicht den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO.
- 27** Wird ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) mit der Begründung gerügt, das FG hätte auch ohne entsprechenden Beweisantritt von Amts wegen den Sachverhalt weiter aufklären müssen, sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH Ausführungen dazu erforderlich, welche Beweise das FG von Amts wegen hätte erheben bzw. welche Tatsachen es hätte aufklären müssen, aus welchen Gründen sich ihm die Notwendigkeit einer Beweiserhebung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern die Beweiserhebung auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (Senatsbeschluss vom 19. Oktober 2005 X B 86/05, BFH/NV 2006, 118, unter 2.a).

**28** Der Kläger meint, das FG hätte aufklären müssen, ob er händlertypisches Verhalten an den Tag gelegt oder Maßnahmen zur Umgestaltung der Grundstücke in Gegenstände anderer Marktgängigkeit getroffen habe. Auf diese zusätzlichen Beweisanzeichen kam es aber nach der materiell-rechtlichen Auffassung des FG, das sich auf die --vom Kläger nicht widerlegte-- Indizwirkung des Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze gestützt hat, nicht an.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)